Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
MME JULIANE KOKOTT
présentées le 19 avril 2018 [1]

Affaire C-140/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
contre
Gmina Ryjewo

(demande de décision préjudicielle formée par le Naczelny Sąd Administracyjny [Cour suprême administrative, Pologne])

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Déduction de la taxe payée en amont – Acquisition d'un bien d'investissement – Affectation du bien d'investissement lorsque l'intention de l'utiliser à des fins économiques est encore incertaine – Utilisation initiale pour une activité (de puissance publique) n'ouvrant pas droit à déduction – Utilisation ultérieure pour une activité soumise à la TVA (changement d'affectation) – Déduction a posteriori de la TVA payée en amont par la voie d'une régularisation »

I. Introduction

1. Dans cette affaire, la Cour est appelée à se prononcer sur le point de savoir si un assujetti reste en droit de déduire a posteriori la TVA payée en amont, même s'il n'a pas expressément affecté le bien à son entreprise en l'acquérant, au motif qu'il n'était pas encore concrètement en mesure d'en prévoir à cette date l'utilisation ultérieure. Cette question se pose en l'espèce [2] pour une commune qui, lors de l'acquisition, était aussi enregistrée en qualité d'assujettie et qui n'a utilisé le bien aux fins de réaliser des opérations soumises à la TVA que quatre ans après l'avoir acquis (mais toujours au cours de la période de régularisation).

2. Si ces événements s'étaient déroulés dans un ordre chronologique inverse, la commune aurait incontestablement bénéficié d'un droit à déduction. Les déductions auraient simplement fait l'objet d'une correction a posteriori en soumettant le prélèvement du bien à la TVA. L'imposition d'un assujetti à la TVA peut-elle toutefois dépendre du hasard de l'ordre chronologique de l'utilisation d'un bien d'investissement ?

3. S'agissant d'une personne physique ayant acquis un bien exclusivement pour ses besoins privés, la Cour, depuis son arrêt Lennartz [3], refuse un droit à déduction même en cas d'utilisation économique ultérieure. Les dispositions applicables ont toutefois depuis été modifiées, si bien qu'il convient de vérifier si cette jurisprudence peut être poursuivie. S'applique-t-elle, le cas échéant, aussi à une

1 Langue originale : l'allemand.

2 Pour des affaires comparables, voir ordonnance du 5 juin 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), et arrêt du 2 juin 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

3 Arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

commune qui, lors de l'acquisition, était enregistrée en tant qu'assujettie et qui n'a pas expressément affecté ce bien à l'exercice de ses activités de puissance publique ? Importe-t-il à cet égard qu'une commune ne soit considérée comme non assujettie que dans les conditions fixées par l'article 13 de la directive TVA ?

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

4. L'article 13 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée[4] (ci-après la « directive TVA ») régit les conditions dans lesquelles les organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis :

« 1. Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

En tout état de cause, les organismes de droit public ont la qualité d'assujettis pour les activités figurant à l'annexe I et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables.

[…] »

5. L'article 167 de la directive TVA a le libellé suivant :

« Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. »

6. L'article 168 de la directive TVA est libellé comme suit :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;

[…] »

7. L'article 184 de la directive TVA porte sur la correction des déductions initiales :

« La déduction initialement opérée est régularisée lorsqu'elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer. »

4 JO 2006, L 347, p. 1.

8. L'article 187 de la directive TVA régit la période de régularisation :

« 1. En ce qui concerne les biens d'investissement, la régularisation est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.

Toutefois, les États membres peuvent, lors de la régularisation, se baser sur une période de cinq années entières à compter du début de l'utilisation du bien.

En ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, la durée de la période servant de base au calcul des régularisations peut être prolongée jusqu'à vingt ans.

2. Chaque année, la régularisation ne porte que sur le cinquième ou, dans le cas où la période de régularisation a été prolongée, sur la fraction correspondante de la TVA dont les biens d'investissement ont été grevés.

La régularisation visée au premier alinéa est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année au cours de laquelle le bien a été acquis, fabriqué ou, le cas échéant, utilisé pour la première fois.»

B. Le droit polonais

9. La loi polonaise relative à la taxe sur les biens et services (ci-après la « loi sur la TVA »)[5] fixe dans son article 15 les personnes qui sont assujetties :« 1. Sont considérés comme assujettis les personnes morales, les établissements n'ayant pas la personnalité juridique et les personnes physiques qui exercent d'une façon indépendante une activité économique au sens du paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. Est considérée comme activité économique toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités des personnes exploitant les ressources naturelles, des agriculteurs et des professions libérales. Est également considérée comme activité économique l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel ayant un caractère de permanence en vue d'en retirer des recettes.

[…]

6. Ne sont pas considérés comme des assujettis les autorités publiques et les organes qui les servent, en ce qui concerne les missions instituées par des dispositions spécifiques et pour la réalisation desquelles ils ont été désignés, à l'exclusion des activités réalisées en vertu de contrats de droit privé. »

10. L'article 86, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA dispose :

« Dans la mesure où les biens et services sont utilisés aux fins d'opérations imposables, l'assujetti visé à l'article 15 bénéficie d'un droit à déduction, sous réserve de l'article 114, de l'article 119, paragraphe 4, de l'article 120, paragraphes 17 et 19, ainsi que de l'article 124. »

11. L'article 91 de la loi sur la TVA comporte des dispositions sur le droit à déduction :

« […]

5 Ustawa o podatku od towarów i usług, du 11 mars 2004 (version consolidée, Dz. U. 2011, nº 177, position 1054, telle que modifiée).

2. S'agissant des biens et des services qui, sur la base des dispositions relatives à l'impôt sur les bénéfices, sont affectés par l'assujetti aux immobilisations corporelles et incorporelles amortissables, ainsi que des terrains et droits emphytéotiques affectés aux immobilisations corporelles et incorporelles de l'acquéreur, […] l'assujetti procède à la régularisation visée au paragraphe 1 au cours d'une période de 5 ans, ou de 10 ans en ce qui concerne les terrains et droits emphytéotiques, calculée à compter de l'année du début de l'utilisation.

[…]

7. Les paragraphes 1 à 6 s'appliquent mutatis mutandis si l'assujetti [n']a [pas] bénéficié d'un droit à déduction total de la taxe payée en amont sur le bien ou service qu'il a utilisé […] mais qu'il y a eu par la suite modification du droit à déduction de la taxe payée en amont pour ce bien ou service. »

III. Le litige au principal

12. Le litige dans l'affaire pendante devant la juridiction de renvoi concerne le point de savoir si la commune de Ryjewo (ci-après la « commune ») peut bénéficier a posteriori d'un droit à déduction proportionnelle de ses dépenses d'investissement. Ce litige vient de ce que la commune a fait bâtir une maison locale de la culture qu'elle a d'abord utilisée à des fins relevant de sa puissance publique. Les coûts de construction comprenaient également la TVA.

13. La commune était certes enregistrée comme assujettie à la TVA au moment de la construction et déposait des déclarations de TVA. Elle n'a toutefois, dans un premier temps, pas fait valoir de droit à déduction, car la maison de culture n'était pas destinée à être utilisée pour des opérations soumises à la TVA. La commune n'a pas non plus affecté expressément à son « entreprise » la maison de la culture qu'elle avait fait bâtir.

14. Quatre ans après l'achèvement de la maison de la culture, la commune en a modifié l'utilisation de sorte à l'employer également pour des opérations soumises à la TVA. Elle estime être en droit, à compter de la location à titre onéreux de la maison de la culture, de déduire une partie de la TVA qu'elle a payée en amont sur les factures attestant des dépenses de construction de ladite maison, par voie de régularisation pluriannuelle, au sens de l'article 91, paragraphes 7 et 7a, lu en combinaison avec l'article 91, paragraphes 1 et 2, de la loi polonaise sur la TVA.

15. L'autorité fiscale a en revanche considéré que la commune ne disposait pas d'un droit de déduire la TVA payée en amont sur les dépenses de construction et d'exploitation de la maison de la culture. Le ministre des Finances a estimé que les biens et services que la commune avait obtenus à des fins d'investissement – construction de la maison de la culture, qui devait être mise gratuitement à la disposition du centre culturel communal – n'ont pas été acquis aux fins d'une activité économique, de sorte que la commune n'a pas agi en qualité d'assujettie à la TVA. Que la commune ait ultérieurement utilisé le bien d'investissement aux fins d'une activité économique n'a selon lui pas pour conséquence qu'elle aurait agi en tant qu'assujettie lors de cette acquisition.

16. La juridiction de première instance a été d'un avis contraire. Les circonstances de cette affaire n'excluent pas, selon elle, que la commune ait entendue, en acquérant les biens et services aux fins de l'investissement, utiliser ultérieurement ceux-ci dans le cadre de son activité économique. Elle a considéré que l'utilisation initiale des biens et services acquis par l'assujettie à des fins d'opérations non soumises à la TVA ne la prive pas du droit de déduire ultérieurement la TVA payée en amont, dès lors que la destination de ses biens et services change et que ceux-ci sont utilisés pour effectuer des opérations taxables.

17. Le ministre des Finances a formé un pourvoi en cassation contre la décision du Wojewódzki Sąd Administracyjny (tribunal administratif de voïvodie). Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), désormais compétent, a décidé d'engager une procédure préjudicielle.

IV. La procédure devant la Cour

18. Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a saisi la Cour des questions suivantes :

« 1) Au regard des articles 167, 168 et 184 et suivants, de la directive [TVA], ainsi qu'au regard du principe de neutralité, une commune bénéficie-t-elle d'un droit à déduction (par voie de régularisation) de la TVA payée en amont sur ses dépenses d'investissement, lorsque :

– le bien d'investissement qui a été produit (acquis) a d'abord été utilisé aux fins d'une activité non soumise à la TVA (dans le cadre de la réalisation par la commune de missions d'autorité publique relevant de la souveraineté dont elle jouit) ;

– le mode d'utilisation du bien d'investissement a ensuite subi une modification et que la commune l'utilise aussi pour effectuer des opérations imposables ?

2) Est-il important, pour la réponse à la première question, que, lors de la production ou de l'acquisition du bien d'investissement, la commune n'ait pas expressément manifesté son intention d'utiliser celui-ci aux fins d'effectuer des opérations taxées ?

3) Est-il important, pour la réponse à la première question, que le bien d'investissement soit utilisé tant pour des opérations taxées que pour des opérations non soumises à la TVA (dans le cadre de la réalisation par la commune de missions d'autorité publique) et qu'il ne soit pas possible d'affecter objectivement les dépenses d'investissement concrètes à l'un des groupes d'opérations susvisées ? »

19. Lors de la procédure devant la Cour, des observations écrites sur ces questions ont été déposées par la commune de Ryjewo, la République de Pologne et la Commission européenne. La commune, l'administration fiscale de la République de Pologne, la République de Pologne et la Commission ont participé à l'audience qui s'est tenue le 11 janvier 2018.

V. Appréciation en droit

20. Les questions peuvent être examinées conjointement. Elles visent toutes à savoir si une commune peut encore faire valoir a posteriori un droit à déduction proportionnelle lorsqu'elle modifie l'utilisation de la maison de la culture qui a été érigée de telle sorte qu'elle y fournit des prestations de service soumises à la TVA.

A. L'article 168 de la directive TVA comme expression du principe de neutralité

21. Aux termes de l'article 168, sous a), de la directive TVA, un assujetti a le droit, « [d]ans la mesure où les biens […] sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées », de déduire la TVA due ou acquittée pour les biens qui lui sont livrés par un autre assujetti. Toutes ces conditions sont remplies.

22. Si la déduction est refusée, l'utilisation imposable d'un bien resterait au contraire grevée de TVA. Ce n'est manifestement pas compatible avec l'idée de neutralité dont est empreint le droit de la TVA. Le système commun de la TVA garantit, selon la jurisprudence de la Cour, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de

celles-ci, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA [6]. Selon une jurisprudence constante, le principe de neutralité en droit de la TVA exige que, en sa qualité de collecteur de taxes pour le compte de l'État, l'entrepreneur soit en principe définitivement soulagé du poids de la TVA [7], à condition que l'activité poursuivie par l'entreprise vise elle-même (en principe) à réaliser des opérations soumises à la TVA [8]. Tel est le cas en l'espèce.

23. En outre, il ressort de la jurisprudence de la Cour que le principe de la neutralité fiscale, sur lequel repose le système commun de TVA, s'oppose à une double imposition des activités entrepreneuriales d'un assujetti [9]. La non-déduction de la TVA ayant grevé l'acquisition d'un bien, jointe à la taxation concomitante des opérations réalisées avec ce bien, constitue en définitive une double imposition. Cette circonstance plaide également en faveur de la possibilité d'une déduction a posteriori de la taxe payée en amont dans la présente situation.

24. Eu égard à la modification des dispositions applicables qui est intervenue depuis, la jurisprudence de la Cour au sujet des déductions a posteriori ne fait plus obligatoirement obstacle à ce résultat conforme au principe de neutralité.

B. L'article 167 de la directive TVA fait-il exception au principe de neutralité ?

1. La jurisprudence existante au sujet de l'article 20 de la sixième directive 77/388/CEE

25. Sous l'empire de l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388/CEE [10], la Cour avait refusé le droit à déduction à une personne qui acquérait pour ses besoins privés un bien qu'elle utilisait ultérieurement à des fins économiques [11]. Cette jurisprudence – qui ne faisait pas totalement l'unanimité [12] – avait été expressément étendue par la Cour aux entités de droit public [13].

26. La Cour souligne toutefois également dans une jurisprudence constante qu'une personne qui acquiert des biens aux fins d'une activité économique au sens de l'article 9 le fait en tant qu'assujettie même si elle n'utilise pas immédiatement les biens en vue de cette activité économique [14]. Une période de 23 mois pendant laquelle un bien a été utilisé pour des besoins privés n'a pas fait obstacle à une déduction complète [15]. Dans ce cas, l'intéressé avait toutefois, au moment de l'acquisition, manifesté son intention d'utiliser ultérieurement le bien à des fins professionnelles (« décision d'affectation »).

6 Arrêts du 28 février 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, point 38) ; du 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, point 41) ; du 3 mars 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, point 25 et la jurisprudence citée), et du 14 février 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, point 19).

7 Arrêts du 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, point 25), et du 1er avril 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, point 39).

8 Arrêts du 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, point 41) ; du 15 décembre 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, point 51), et du 21 avril 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, point 57), ainsi que mes conclusions dans l'affaire Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, point 42).

9 Arrêt du 2 juillet 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, point 40) ; en ce sens, voir également arrêts du 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, point 42), et du 23 avril 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, point 46).

10 Sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1). Cette disposition prévoyait que « [c]ette régularisation est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué ».

11 Arrêts du 19 juillet 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, point 17) ; du 23 avril 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, point 44) ; du 6 mai 1992, de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, point 17), et du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, points 8, 9 et 17).

12 Pour une critique exhaustive, voir Stadie, H., dans : Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, points 1860 et suiv. (à jour en janvier 2017, 170e éd.).

13 Arrêt du 2 juin 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, points 39 et 40).

14 Arrêts du 19 juillet 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, point 31) ; du 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, points 44 et 52), et du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, point 14).

15 Arrêt du 19 juillet 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, point 27).

27. Il existe néanmoins également des arrêts dans lesquels une déduction a posteriori a été refusée [16]. Ces arrêts ont cependant tous été rendus en vertu des dispositions que prévoyait la sixième directive 77/388 jusqu'à l'entrée en vigueur de la directive TVA. À son article 20, paragraphe 2, la sixième directive 77/388 disposait que la régularisation des déductions était fonction de l'année « au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué ». Dans ces conditions, on peut comprendre que, malgré la thèse contraire défendue par l'avocat général Jacobs [17], la Cour ait jugé que, dans des cas tels que celui-ci, un droit à déduction a posteriori n'était pas envisageable en vertu de l'article 20 de la sixième directive 77/388 [18].

2. La date de naissance du droit à déduction

28. La jurisprudence y afférente de la Cour a pour base l'article 167 de la directive TVA. En vertu de cette disposition, le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible [19]. Aussi, selon la jurisprudence de la Cour, l'existence du droit à déduction dépend-elle de façon décisive de la qualité en laquelle une personne agit à ce moment [20]. Le droit à la taxe déductible prend naissance au moment où la livraison est effectuée (article 63 de la directive TVA), si bien que l'acquisition du bien est déterminante.

29. À l'inverse, lorsque l'assujetti n'utilise pas les biens pour les besoins de ses activités économiques, au sens de l'article 9 de la directive TVA, mais « pour sa consommation privée », aucun droit à déduction ne peut prendre naissance [21]. Il ressort d'une analyse conjointe des articles 167 et 9 de la directive TVA que la personne qui n'acquiert qu'ultérieurement la qualité d'assujettie et n'utilise que plus tard le bien acquis à titre « privé » pour réaliser des opérations soumises à la TVA au sens de l'article 9 de la directive TVA ne peut, selon la Cour, exercer a posteriori de droit à déduction.

30. En revanche, si cette personne acquiert le bien en qualité d'assujettie, elle peut même faire valoir en totalité un droit à déduction au moment de l'acquisition. Est considéré comme un assujetti, selon la jurisprudence de la Cour, celui qui a l'intention, confirmée par des éléments objectifs, de commencer d'une façon indépendante une activité économique au sens de l'article 9 de la directive TVA et qui effectue les premières dépenses d'investissement à ces fins [22].

31. Il est même sans incidence que le bien ne fasse ultérieurement l'objet que d'une utilisation négligeable aux fins d'opérations ouvrant droit à déduction. Ces circonstances sont uniquement prises en compte a posteriori en vertu des articles 184 et suiv., ou des articles 16 et 26 de la directive TVA, qui corrigent la déduction initiale (trop élevée) [23]. Sont notamment prévus les cas « de prélèvement », lors d'une utilisation ultérieure étrangère à l'entreprise de biens acquis avec dégrèvement de TVA (articles 16 et 26 de la directive TVA). Ceux-ci emportent une taxation a posteriori de cette utilisation étrangère à l'entreprise.

16 Arrêts du 2 juin 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), et du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

17 Conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Charles et Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, points 89 et 90).

18 Arrêt du 23 avril 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, point 44).

19 Voir également arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

20 Ainsi qu'il ressort expressément des arrêts du 28 février 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, point 35), du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, point 38), et du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, points 8 et 9).

21 Selon les termes exprès de la Cour dans son arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, point 9).

22 Ainsi qu'il ressort expressément des arrêts du 29 novembre 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, point 27) ; du 8 juin 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, point 34), et du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98 à C-147/98, EU:C:2000:145, point 47) ; voir, à ce sujet, mes conclusions dans l'affaire X (C-334/10, EU:C:2012:108, point 81).

23 C'est en définitive également le sens des arrêts du 29 novembre 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, point 28), et du 8 juin 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, point 35).

3. L'absence de réglementation expresse en matière d'apports en nature

32. La directive TVA ne comporte toutefois pas de dispositions expresses régissant le cas inverse d'un « apport », lors duquel un bien « acquis à titre privé » n'est utilisé qu'ultérieurement à des fins d'activité économique.

33. Il en résulte un tiraillement avec le principe fondamental de la neutralité (à ce sujet, voir point 22 ci-dessus), que l'avocat général Jacobs [24] avait déjà mis en évidence. Selon l'ordre chronologique de l'utilisation économique d'un bien, les conséquences juridiques sont différentes, même lorsque la période d'utilisation économique et la TVA exigible à ce titre sont identiques. Il ressort en revanche des articles 184 et suiv. de la directive TVA que l'ordre chronologique d'utilisation du bien acquis est sans incidence en cas de changement entre activité exonérée et activité soumise à la TVA.

34. Une telle différence de traitement entre entreprises réalisant des opérations imposables identiques, abstraction faite de l'ordre chronologique, est également difficilement justifiable au regard de l'article 20 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne [25].

4. Prise en compte de la modification du libellé de la directive TVA

35. À notre connaissance, la Cour ne s'est pas encore expressément prononcée, au regard du nouveau libellé de l'article 187, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA, sur la question d'une déduction a posteriori de la taxe payée en amont en cas d'« apport » d'un bien qui n'a pas été acquis par l'assujetti en cette qualité.

36. Le libellé modifié [26] de l'article 187, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA ne se réfère en effet plus seulement à la date d'acquisition ou de fabrication, mais aussi à celle de la première utilisation après une acquisition (« ou, le cas échéant, utilisé pour la première fois »). Cela englobe selon nous notamment les cas dans lesquels l'assujetti n'avait pas encore affecté le bien à son activité économique et où il ne pouvait donc pas encore faire valoir un droit à déduction (en principe complète et immédiate) de la taxe payée en amont.

37. Dans ce cas de figure, c'est la date de la première utilisation qui, en vertu du libellé de la directive, constitue la base de corrections ultérieures de la taxe payée en amont, ce qui suppose nécessairement une déduction (a posteriori) au moment de l'utilisation. En effet, si l'acquéreur avait, lors de l'acquisition, déjà nourri l'intention de procéder à une utilisation correspondante, il aurait bénéficié d'emblée d'un droit à déduction, et la question de la déduction a posteriori par la voie de la régularisation ne se poserait pas. La directive TVA prévoit donc désormais expressément qu'un bien déjà acquis puisse faire l'objet d'une affectation a posteriori au titre d'une utilisation économique a posteriori.

38. C'est ainsi que, statuant au regard des nouvelles dispositions applicables, la Cour n'a pas contesté la déduction proportionnelle a posteriori opérée par une commune, qui, de façon comparable à la présente affaire, avait d'abord utilisé un gymnase à des fins relevant de sa puissance publique, avant d'y réaliser des opérations soumises à la TVA [27].

24 Conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Charles et Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, points 75 et suiv.).

25 Voir arrêt du 28 février 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, point 44). La Cour a expressément jugé à ce propos que le principe de neutralité fiscale s'oppose à ce que le traitement fiscal d'activités d'investissement identiques donne lieu à des différences injustifiées entre entreprises ayant le même profil et exerçant la même activité.

26 L'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388 prévoyait simplement que la régularisation était effectuée par rapport à l'année « au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué ».

27 Ordonnance du 5 juin 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, points 19 et suiv.).

39. Comme il est d'abord concrètement prévu que le bien soit utilisé à des fins non économiques, il n'y a pas de droit immédiat à déduction. Si l'utilisation change ensuite durant la période de régularisation, le libellé des articles 184 et suiv. de la directive TVA autorise toutefois qu'il soit procédé, à compter du changement d'utilisation, à une régularisation précise des déductions, ex nunc (à ce moment du changement) et par an, à concurrence du montant correspondant. Si l'étendue de l'utilisation économique se modifie ensuite de nouveau, il est possible d'effectuer pareillement une régularisation correspondante par application des articles 184 et suiv. de la directive TVA.

40. Une telle correction a posteriori des déductions qui n'ont pas été effectuées correspond également à l'esprit et à la finalité des articles 184 et suiv. de la directive TVA. Comme l'a en effet déjà constaté la Cour, le système de régularisation des déductions (articles 184 et 185 de la directive TVA) constitue un élément essentiel du système mis en place par la directive TVA en ce qu'il a pour vocation d'assurer l'exactitude des déductions et donc la neutralité de la charge fiscale [28]. Seule une telle correction a posteriori a pour effet de libérer l'assujetti, conformément au principe de neutralité, de la charge de TVA qui a grevé l'acquisition du bien.

41. Au surplus, une telle rectification évite que les assujettis ne subissent une inégalité de traitement en fonction de l'ordre chronologique des utilisations économique et non économique du bien. L'article 20 de la Charte plaide ainsi également en faveur de cette interprétation. Elle permet en définitive d'éviter aussi bien un avantage injustifié qu'un désavantage injustifié pour un assujetti.

42. S'agissant tant des recettes fiscales que du dégrèvement de l'utilisation économique d'un bien, une modification a posteriori des déductions en vertu des articles 184 et suiv. de la directive TVA constitue également la voie la plus précise par rapport à une déduction complète de la taxe payée en amont au titre d'une activité économique (partielle) simplement prévue. En effet, cette solution ne donne lieu à aucun préfinancement discutable d'entreprises [29] au moyen de déductions opérées au seul titre d'une utilisation économique minimale (prévue) et d'une affectation complète du bien reposant sur une telle utilisation. Ce n'est pas sans raison que de tels modèles de financement portant sur des immeubles principalement utilisés à des fins d'habitation se sont largement vus privés a posteriori de leur base par le législateur de l'Union lorsqu'il a adopté l'article 168 bis de la directive TVA.

C. À titre subsidiaire : critères permettant de qualifier un acte comme accompli en tant qu'assujetti

43. Si la Cour devait ne pas suivre mon interprétation des articles 184 et suiv. (en particulier de l'article 187, paragraphe 2, deuxième alinéa) de la directive TVA, la question sur laquelle il conviendrait ici de se prononcer serait alors la suivante : comment peut-on savoir si c'est en qualité d'assujettie ou de non-assujettie qu'une commune acquiert une prestation soumise à la TVA, lorsqu'elle ne fait pas expressément connaître sa décision à ce propos au moment de l'acquisition ?

44. Le point de savoir si un assujetti a acquis le bien en cette qualité, c'est-à-dire pour les besoins de ses activités économiques au sens de l'article 9 de la directive TVA, est une question de fait qui doit être appréciée compte tenu de l'ensemble des données de l'espèce, parmi lesquelles figurent la nature du bien visé et la période écoulée entre son acquisition et son utilisation aux fins des activités économiques de l'assujetti [30].

28 Ordonnance du 5 juin 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, point 24).

29 Cet effet résulte du fait que la correction en vertu des articles 184 et suiv. ainsi que de l'article 26, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA n'est effectuée que de façon proportionnelle et par an, de sorte que l'entreprise se voit en définitive offrir un prêt sans intérêt correspondant à cette TVA.

30 Arrêt du 16 février 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, point 58) ; dans le même sens, voir également arrêts du 8 mars 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, point 29), et du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, point 21).

1. Décision d'affectation malgré l'absence d'intention ?

45. La Cour subordonne la déduction immédiate et complète à une intention, attestée par des éléments objectifs, au sens de l'article 9 de la directive TVA, d'exercer une activité économique indépendante au moyen du bien d'investissement [31].

46. Dans la présente affaire, la commune ne savait pas encore, au moment de l'acquisition, si et dans quelle mesure elle entendait également utiliser la maison de la culture à des fins économiques. Elle ne pouvait donc pas déclarer une telle intention. On exigerait à cet égard une chose impossible d'un assujetti. Il n'y aurait tout au plus qu'une incitation, sujette à caution, d'obtenir, par le biais de « déclarations d'intention » faites préventivement, une affectation de ces biens à l'entreprise.

47. La Cour évite ce dilemme dans l'affaire Gmina Międzyzdroje [32], dans laquelle l'article 187, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA était applicable. La Cour, quoique non expressément, comme le relève à juste titre la République de Pologne, y concède bien en définitive un droit à déduction proportionnelle a posteriori au titre d'investissements dans un gymnase, qui n'a été utilisé aux fins de fournir des prestations de location soumises à la TVA que longtemps après son acquisition. Pour ce faire, la Cour ne s'est pas fondée sur une décision d'affectation au moment de l'acquisition. Elle a au contraire constaté que la déduction était liée à la perception de la TVA en aval [33].

2. Affectation en application des conditions de l'article 13 de la directive TVA ?

48. S'il n'est pas possible de se fonder sur une intention au moment de l'acquisition, un autre critère est alors nécessaire. S'agissant à tout le moins d'organismes de droit public, on peut envisager de tenir compte à cet égard de l'article 13 de la directive TVA. C'est sur cette disposition que repose en substance l'argumentation de la commune, et la Commission a manifesté lors de l'audience une certaine sympathie pour cette solution.

49. L'article 13 de la directive TVA prévoit que les organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques. Constituent de telles activités celles exercées par lesdits organismes dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier. N'en font en revanche pas partie les activités qu'ils exercent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés [34].

50. L'aspect décisif serait donc de savoir si, lors de l'acquisition, la commune a exercé ses prérogatives de puissance publique. Ce n'est sans doute qu'à titre exceptionnel que cette hypothèse pourra être admise (par exemple en cas d'expropriation). Il est rare que la fourniture usuelle de biens de consommation soit faite par un organisme de droit public dans le cadre de l'exercice de ses prérogatives de puissance publique. Aussi peut-on penser qu'une commune agira le plus souvent en tant qu'assujettie lors de l'acquisition.

31 Ainsi qu'il ressort expressément des arrêts du 8 juin 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, point 34), et du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98 à C-147/98, EU:C:2000:145, point 47) ; à ce sujet, voir également mes conclusions dans l'affaire X (C-334/10, EU:C:2012:108, point 81).

32 Ordonnance du 5 juin 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

33 Ordonnance du 5 juin 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, point 19) ; la Cour s'était déjà prononcée en ce sens dans son arrêt du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, point 24).

34 Arrêt du 29 octobre 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, point 70) ; dans le même sens, voir également arrêt du 14 décembre 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, points 17 et 22).

51. L'argumentation reposant sur l'article 13 de la directive TVA ne nous convainc toutefois pas. Il suffit de se référer au libellé de cette disposition pour constater qu'elle prévoit que les organismes de droit public sont considérés, dans certaines circonstances, comme des non-assujettis pour les opérations qu'ils effectuent. Cette réglementation se réfère donc expressément au côté aval (c'est-à-dire à la fourniture de prestations) et non pas au côté amont (c'est-à-dire à l'acquisition de prestations). Cela ressort encore plus clairement de l'article 13, paragraphe 1, deuxième et troisième alinéas, de la directive TVA. Ces dispositions visent les distorsions de concurrence (deuxième alinéa) et le caractère non négligeable des activités (troisième alinéa). Ces deux critères ne sont pas transposables au côté amont lors de l'acquisition.

52. L'esprit et la finalité de l'article 13 de la directive TVA sont de favoriser certaines activités effectuées par des organismes de droit public [35] dès lors que ceux-ci les accomplissent en tant qu'autorités publiques. Si toutefois cette exonération conduit à des distorsions de concurrence d'une certaine importance, l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA en revient au principe de l'imposition de telles activités économiques, même si lesdits organismes les accomplissent en tant qu'autorités publiques. L'avantage se retrouve donc alors écarté.

53. Dans la présente affaire, une transposition de l'article 13 de la directive TVA à l'acquisition aiderait certes la commune. Toutefois, dès lors qu'elle acquiert un bien dans l'exercice de ses prérogatives de puissance publique, une commune pourrait, le cas échéant, se trouver défavorisée par une telle approche. En effet, une déduction devrait alors être logiquement exclue, même si la commune accomplit des activités économiques au moyen du bien acquis dans l'exercice de ses prérogatives de puissance publique. En vertu de l'article 168 de la directive TVA, la déduction est toutefois subordonnée à la condition qu'une telle acquisition soit grevée de TVA et que le bien soit utilisé aux fins d'opérations taxées. Ainsi qu'il ressort de l'article 14, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA, il peut y avoir également livraison soumise à la TVA en cas de transmission, avec paiement d'une indemnité, de la propriété d'un bien en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom ou aux termes de la loi (c'est-à-dire en vertu d'une prérogative de puissance publique).

54. L'article 13 de la directive TVA n'indique donc pas si un organisme de droit public agit en tant qu'assujetti ou de non-assujetti lors de l'acquisition d'un bien, mais seulement si cet organisme doit être considéré comme un assujetti lors de livraisons de biens et de prestations de services.

3. Présomption d'affectation pour un assujetti qui utilise effectivement à une date ultérieure le bien aux fins d'opérations soumises à la TVA

55. Si la Cour partage à tout le moins notre thèse quant au problème que pose, du point de vue des principes de neutralité et d'égalité de traitement, l'absence de dispositions régissant les apports, alors qu'il en existe en matière d'imposition du prélèvement, elle devrait au moins en tenir compte par la voie d'une appréciation large de la notion d'acquisition « en qualité d'assujetti ».

56. Dans les situations sur lesquelles elle a jusqu'à présent statué, où une déduction a posteriori a été refusée, l'acquéreur du bien était un non-assujetti lors de l'acquisition (comme dans l'affaire Waterschap [36]) ou n'avait expressément apporté le bien à son entreprise qu'a posteriori (comme dans l'affaire Lennartz [37]), de sorte qu'il allait de soi qu'il l'avait d'abord acheté pour ses besoins privés. Le présent cas de figure doit être distingué de ces situations, puisque l'acquéreur est un assujetti qui n'a justement pris aucune décision expresse.

35 La Cour évoque souvent à cet égard une *exonération de TVA*, arrêts du 13 décembre 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, point 41) ; du 12 septembre 2000, Commission/Royaume-Uni (C-359/97, EU:C:2000:426, point 55), et du 26 mars 1987, Commission/Pays-Bas (235/85, EU:C:1987:161, points 20 et 21), qui doit être interprétée strictement.

36 Arrêt du 2 juin 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

37 Arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

57. Si un assujetti acquiert un bien qui, par nature, est également susceptible de faire l'objet d'une utilisation économique, et qu'il n'est pas encore en mesure d'exclure que ce bien servira, au cours de la période prévue à l'article 187 de la directive TVA, à réaliser des opérations soumises à la TVA, on peut cependant présumer qu'il l'a acquis en tant qu'assujetti, avec l'intention d'en faire à l'avenir, le cas échéant, une utilisation économique. Il en va en tout état de cause ainsi lorsque cet assujetti n'a pas expressément affecté ce bien au domaine de ses activités non économiques et l'a retiré du champ d'application du droit de la TVA [38].

58. Le libellé de l'article 187, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA, tel que modifié par rapport à la sixième directive 77/388 (pour une analyse détaillée à cet égard, voir points 36 et 37 ci-dessus), plaide également en faveur de cette solution, puisqu'il fait désormais référence à la première utilisation du bien après l'acquisition (« ou, le cas échéant, utilisé pour la première fois »).

59. En conséquence, au vu du libellé de l'article 187, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA, le droit à déduction en cas d'acquisition peut également naître au titre d'une intention d'utilisation qui n'est que potentielle, à condition qu'elle se confirme ultérieurement. Comme l'utilisation est d'abord concrètement prévue pour des fins non économiques, le droit à déduction n'est cependant constitué, dans un premier temps, que sur le fond (et donc pour un montant de 0 euro). Si l'utilisation se modifie ultérieurement au cours de la période de régularisation, les articles 184 et 185 de la directive TVA permettent de procéder à une régularisation précise des déductions, ex nunc et par an, à concurrence du montant correspondant.

60. La présomption d'une telle intention potentielle d'utilisation future ne permet donc pas à un assujetti de procéder à une déduction immédiate, mais lui ouvre simplement la possibilité d'une déduction proportionnelle ultérieure, à condition que le bien soit utilisé à des fins d'opérations soumises à la TVA au cours de la période de régularisation. On évite ainsi aussi bien que l'assujetti bénéficie d'un avantage injustifié qu'il ne subisse un désavantage injustifié.

VI. Conclusion

61. Ainsi proposons-nous d'apporter la réponse suivante aux questions du Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne) :

1) Conformément aux articles 167, 168 et 184, 185 et 187, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, ainsi qu'au principe de neutralité, une commune bénéficie d'un droit à déduction, par voie de régularisation, de la TVA payée en amont sur ses dépenses d'investissement, lorsqu'elle les consacre à l'accomplissement d'opérations imposables. Il en va également ainsi lorsque le bien d'investissement qui a été produit ou acquis a d'abord été utilisé aux fins d'une activité non soumise à la TVA, mais que le mode d'utilisation du bien d'investissement a ensuite subi une modification au cours de la période visée à l'article 187 de la directive TVA et que la commune l'utilise aussi depuis pour effectuer des opérations imposables.

2) Il est à cet égard sans importance que la commune ait ou non expressément manifesté, dès la date de production ou de l'acquisition du bien d'investissement, une intention d'utiliser celui-ci aux fins d'effectuer à l'avenir des opérations soumises à la TVA.

38 C'est en effet selon la Cour la conséquence d'une acquisition en tant que non-assujetti – voir notamment arrêt du 15 septembre 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, point 33).

3) Il est également sans importance, pour la réponse à la première question, que le bien d'investissement soit utilisé tant pour des opérations imposables que pour des opérations non soumises à la TVA, et qu'il ne soit pas possible d'affecter objectivement les dépenses d'investissement concrètes à l'un des groupes d'opérations. Cela concerne uniquement la question de la répartition chiffrée des déductions et non le droit à déduction en tant que tel.